Urteil vom 11. Mai 2023, IV R 3/19

Rechtsschutz gegen die Angabe der hebeberechtigten Gemeinde im Gewerbesteuermessbescheid

ECLI:DE:BFH:2023:U.110523.IVR3.19.0

BFH IV. Senat

AO § 184 Abs 1, AO § 184 Abs 3, AO § 185, AO § 190, FGO § 40 Abs 2, GewStG § 14, GewStG § 35b, VwGO § 40, VwGO § 65, AO § 189 S 3, AO § 174 Abs 1, AO § 1 Abs 2 Nr 4, GewStG VZ 2005 , GewStG VZ 2006 , GewStG VZ 2007 , GewStG VZ 2008 , GewStG VZ 2009 , GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011

vorgehend FG München, 14. September 2017, Az: 13 K 3144/15

Leitsätze

1. NV: Mit der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags wird zwar unter anderem über die persönliche und sachliche Steuerpflicht entschieden (§ 184 Abs. 1 Satz 2 AO), nicht aber über die Frage der Steuerberechtigung (Hebeberechtigung). Das gilt im Grundsatz selbst dann, wenn in einem Gewerbesteuermessbescheid eine Gemeinde namentlich als hebeberechtigt bezeichnet wird.

2. NV: Der Steuerpflichtige ist dadurch nicht rechtsschutzlos gestellt. Die Verwaltungsgerichte haben im Verfahren gegen den Gewerbesteuerbescheid die Bestimmung des Steuergläubigers, also der hebeberechtigten Gemeinde, zu prüfen, wenn diese nicht Gegenstand eines Zuteilungs- oder Zerlegungsverfahrens war (Bestätigung von BFH-Urteil vom 19.11.2003 - I R 88/02, BFHE 204, 283, BStBl II 2004, 751 und BFH-Beschluss vom 09.01.2013 - IV B 64/11).

Tenor

Die Revision des Revisionsklägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 14.09.2017 - 13 K 3144/15 wird mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass die Klage unzulässig ist.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Revisionskläger zu tragen.

Tatbestand

A.

1 Die Beteiligten streiten wegen der Änderung der Angabe der hebeberechtigten Gemeinde in geänderten Gewerbesteuermessbescheiden für die Erhebungszeiträume 2004 bis 2011 (Streitjahre).

2 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens und Rechtsvorgängerin des Klägers und Revisionsklägers (Revisionskläger), die X-GmbH & Co. KG (X-KG), wurde 2002 im Handelsregister eingetragen. Als Firmensitz wurde nach dem für 2002 gültigen § 29 des Handelsgesetzbuchs X angegeben. Im Zuge gesetzlicher Änderungen wurde von Amts wegen am 21.12.2011 als Geschäftsanschrift X-Straße in X eingetragen. In den Jahresabschlussberichten wird als Geschäftsgegenstand ... genannt.

3 Als Geschäftsführer der Komplementärin, der Y-GmbH, war nach dem Eintrag im Handelsregister der Revisionskläger bestellt. Auch für die Y-GmbH wurde als Firmensitz zunächst X und später als Geschäftsanschrift "X-Straße in X" angegeben. Bei der Adresse "X-Straße in X" handelt es sich um ein Grundstück mit freistehendem Wohnhaus in unmittelbarer Ufernähe zu einem See, das der Revisionskläger ursprünglich zu Alleineigentum erworben und später auf seine Ehefrau übertragen hatte.

4 Unter der Adresse in X waren im Handelsregister, neben den bereits genannten X-KG und Y-GmbH, auch die E-AG, die D-GmbH & Co. KG, die V-KG und die C-GmbH gemeldet.

5 Die X-KG wurde in den Streitjahren beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) veranlagt. Dieser hatte ihr gegenüber zunächst folgende Gewerbesteuermessbescheide erlassen, die als hebeberechtigte Gemeinde jeweils X auswiesen:

Jahr	Datum	Nebenbestimmung	Gewinn aus Gewerbebetrieb	Gewerbeertrag (abgerundet)	Messbetrag
2004	31.01.2006		27.801 €	27.800 €	33 €
2005	29.12.2006		25.919 €	25.900 €	14 €
2006	07.11.2007		86.661 €	86.600 €	1.905 €
2007	30.07.2009		112.071 €	112.000 €	3.175 €
2008	10.03.2010		54.388 €	54.300 €	1.043 €
2009	18.04.2011		87.858 €	87.800 €	2.215 €
2010	13.03.2012	Vorbehalt der Nachprüfung	48.672 €	48.600 €	843 €
2011	16.10.2012		60.164 €	60.100 €	1.246 €

6 Aus verschiedenen Gründen hatten sich Zweifel am tatsächlichen Bestehen eines Betriebssitzes unter der Adresse in X ergeben. In der Folge wurde ab Februar 2011 eine Fahndungsprüfung zunächst hinsichtlich der E-AG begonnen. Der für diese Fahndungsprüfung erstellte Bericht kommt unter Berücksichtigung im Einzelnen aufgelisteter Beweisanzeichen zu dem Ergebnis, dass ein Geschäftsbetrieb in X nicht stattgefunden habe.

7 Im September 2011 wurde dem Revisionskläger als Geschäftsführer der die Geschäfte führenden Komplementärin der X-KG die Erweiterung der Fahndungsprüfung auch hinsichtlich der X-KG und der Y-GmbH mitgeteilt und diese in der Folgezeit durchgeführt. Die getroffenen Feststellungen wurden hinsichtlich der X-KG im Ermittlungsbericht vom 17.12.2012 zusammengefasst.

8 Die Fahndungsprüfung war danach zu der Auffassung gelangt, dass in den Streitjahren bei sämtlichen Firmen, bei denen der Revisionskläger geschäftsführend tätig war, der Sitz des Betriebes in X nur angegeben worden sei, um eine Besteuerung mit dem Gewerbesteuerhebesatz in X (290 %) zu erwirken, welcher um 200 % unter demjenigen von Y lag (490 %). Tatsächlich habe jedoch der gesamte Geschäftsbetrieb --auch der der X-KG-- bis zum Jahreswechsel 2009/2010 in Räumlichkeiten in Y stattgefunden. Zum Jahreswechsel 2009/2010 sei der Standort in Y aufgegeben worden und ein Umzug sämtlicher Firmen nach Z erfolgt. Z hat einen Hebesatz von 260 %.

9 Den Feststellungen folgend erließ das FA unter dem 16.05.2013 geänderte Gewerbesteuermessbescheide mit folgenden Inhalten:

Jahr	Änderungsnorm	Gewinn aus Gewerbebetrieb	Gewerbeertrag (abgerundet)	Messbetrag (Änderung)	Hebeberechtigte Gemeinde
2004	§ 35b des Gewerbesteuergesetzes (GewStG)	27.763 €	27.700 €	32 € (- 1)	Y
2005	§ 35b GewStG	25.902 €	25.900 €	14 €	Y
2006	§ 35b GewStG	84.407 €	84.400 €	1.795 € (- 110)	Y

2007	§ 35b GewStG	108.313 €	108.300 €	2.990 € (- 185)	Y
2008	§ 173 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO)	54.388 €	54.300 €	1.043 €	Y
2009	§ 173 Abs. 1 AO	87.858 €	87.800 €	2.215 €	Y
2010	§ 164 Abs. 2 AO	48.672 €	48.600 €	843 €	Z
2011	§ 173 Abs. 1 AO	60.164 €	60.100 €	1.246 €	Z

10 Die mitgeteilten Besteuerungsgrundlagen berücksichtigend, erließ Y am 25.09.2013 einen zusammengefassten Gewerbesteuerbescheid für die Jahre 2004 bis 2009 nebst Zinsen. Z erließ jeweils am 06.06.2013 einen Bescheid über Gewerbesteuer 2010 und 2011 sowie Zinsbescheide.

11 Mit Einspruch vom 13.06.2013 wandte sich die X-KG gegen die geänderten Gewerbesteuermessbescheide vom 16.05.2013. Seit Gründung am ... 2002 befinde sich der Sitz der Gesellschaft unverändert in X. Insbesondere sei keine Verlegung nach Z erfolgt. Die Änderungsbescheide vom 16.05.2013 seien in verfahrensrechtlich unzulässiger Weise ergangen, soweit eine Änderung hinsichtlich der hebeberechtigten Gemeinde erfolgt sei. Die für die Jahre 2004 bis 2007 herangezogene Änderungsvorschrift des § 35b GewStG erlaube nur eine Anpassung an geänderte Grundlagenbescheide. Da die geänderten Bescheide für die Jahre 2004 bis 2007 keine Feststellung zur hebeberechtigten Gemeinde träfen, könne die hebeberechtigte Gemeinde nicht als Folgeänderung im Sinne des § 35b GewStG ausgetauscht werden. Was die Änderung der Bescheide 2008, 2009 und 2011 anbelange, sei diese ebenfalls rechtswidrig, weil durch die Steuerfahndung zum einen keine "neuen" Tatsachen und daneben auch nicht solche Tatsachen festgestellt worden seien, die eine Änderung nach Maßgabe des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zuließen. Für 2010 hätten im Rahmen des Vorbehalts zwar Änderungen erfolgen können, aber nur solche, welche die Steuerfestsetzung betroffen hätten, nicht jedoch die nachrichtliche Mitteilung der Hebeberechtigung. Auch wenn die Änderung der Angabe der Hebeberechtigung nur nachrichtlich erfolgt sei, sei die X-KG dadurch beschwert. Im Streitfall habe die nachrichtliche Mitteilung Grundlagenfunktion, weil aufgrund Fristablaufs kein Zuteilungsverfahren erfolgen werde. Die Mitteilung nach § 184 Abs. 3 AO über die Hebeberechtigung wirke sich daher in bindender Weise aus. Eine bindende und somit beschwerende Auswirkung ergebe sich auch daraus, dass der X die Minderung der Messbeträge 2006 und 2007 nicht mitgeteilt worden sei. Auch sei eine Anpassung der Gewerbesteuervorauszahlungen durch X ab 2010 nicht erfolgt. Es handele sich um diejenigen Jahre, in denen Z als hebeberechtigt bezeichnet worden sei. Eine Beschwer sei auch darin zu sehen, dass es sich bei dem Zuteilungsverfahren nach § 190 AO um ein ausschließliches Antragsverfahren handele. Die Einleitung eines Verfahrens könne nur auf Antrag eines Beteiligten erfolgen und nicht von Amts wegen. Eine Mitteilung über eine --nach Ansicht des FA-- geänderte Hebeberechtigung sei daher nicht außerhalb eines Zuteilungsverfahrens ohne Antrag durch eine formlose Mitteilung möglich und verletze das Steuergeheimnis. Der X-KG sei nicht bekannt, dass Z einen Zuteilungsantrag gestellt habe. Es gebe keine gesetzliche Grundlage für das FA, Gemeinden auf eine vermeintliche Hebeberechtigung hinzuweisen. Eine Hebeberechtigung sei von den Gemeinden selbst zu prüfen. Eine einfach-nachrichtliche Mitteilung habe zur Folge, dass die Jahresfrist des § 189 Satz 3 AO umgangen werde und sei daher rechtswidrig. Ein Zuteilungsverfahren könne nicht nachfolgen, was sich beschwerend auf die X-KG auswirke. Hinzu komme, dass von X keine Gewerbesteuererstattungen erfolgt seien, so dass sich auch eine betragsmäßige Beschwer ergebe.

12 Mit Einspruchsentscheidungen vom 16.11.2015 wies das FA die Einsprüche zurück.

13 Das Finanzgericht (FG) wies die daraufhin erhobene Klage mit Urteil vom 14.09.2017 - 13 K 3144/15 ab.

14 Mit der Revision macht der Revisionskläger eine Verletzung materiellen Rechts sowie Verfahrensfehler geltend:

15 Das FG habe § 127 AO verkannt. Soweit es darauf abgestellt habe, dass die Aufhebung der angegriffenen Änderungsbescheide nach § 127 AO nicht beansprucht werden könne, da sie nur unter Verletzung von Verfahrensvorschriften ergangen seien und keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können, lasse sich dem Urteil nicht entnehmen, welche Verfahrensvorschrift bei Erlass der angegriffenen Änderungsbescheide verletzt worden sein sollte. Die Benennung der hebeberechtigten Gemeinde sei keine

Verfahrensvorschrift im Sinne des § 127 AO. Es sei nicht nachvollziehbar, welche Sachverhaltsmerkmale das FG unter § 127 AO subsumiere.

16 Zudem habe das FG gegen § 169 Abs. 1 Satz 1, § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d i.V.m. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 35b GewStG, § 85 AO verstoßen. Denn die angegebenen Änderungsvorschriften ermöglichten keine Änderung der bloß nachrichtlichen Mitteilung der hebeberechtigten Gemeinde.

17 Es liege auch eine Verletzung von § 118, § 155 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) vor. Das FG habe gegen die gesetzlichen Auslegungsregeln für Willenserklärungen verstoßen, indem es die streitigen Änderungsbescheide rechtlich nicht als Verwaltungsakte (Zweitbescheide), sondern als Mitteilungen nach § 184 Abs. 3, § 31 Abs. 1 Satz 1 AO beziehungsweise wiederholende Verfügungen eingeordnet habe. Maßgebend für die Auslegung sei der objektive Empfängerhorizont. Danach lägen Verwaltungsakte vor. Alle Änderungsbescheide, auch die, in denen nur die hebeberechtigte Gemeinde geändert worden sei, seien mit einer Begründung und einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen gewesen. Änderungsbescheide, die ergingen, ohne dass insoweit die gesetzlichen Vorschriften über die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden vorlägen, seien rechtswidrig und aufzuheben. Sie als informatorische Mitteilungen auszulegen, verstoße gegen §§ 133, 157 BGB.

18 Zudem habe das FG den Regelungszweck des § 190 AO verkannt. Das Zuteilungsverfahren sei (neben dem Zerlegungsverfahren) das einzige Verfahren, in dem eine einheitliche, das heißt für alle von dieser Frage Betroffenen bindende Entscheidung getroffen werden könne. Denn der Streit finde im Zuteilungsverfahren nicht zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde statt, sondern zwischen dem Steuerpflichtigen und (mindestens) zwei Steuerberechtigten; Letztere würden nur in einem Zuteilungsverfahren, nicht aber in einem Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, auf das das FG ihn --den Revisionskläger-- verweisen wolle, Beteiligte des Verfahrens. Auch § 174 Abs. 4 AO sei insoweit nicht anwendbar, da die Gemeinden, die die Steuergläubigerschaft beanspruchten, nicht als Finanzbehörden einzuordnen seien, und weil es sich bei einer Betriebsstätte in der Gemeinde A nicht um "einen" bestimmten Sachverhalt handele, der mit der Betriebsstätte in der Gemeinde B identisch sei. Die Gefahr der Doppelbelastung werde also, entgegen der Auffassung des FG, durch die Verweisung auf den Verwaltungsrechtsweg nicht gebannt.

19 Für die Entscheidung eines Streits über die Steuergläubigerschaft stehe mit dem Zuteilungsverfahren nach § 190 AO ein eigenes Verfahren zur Verfügung, das als spezielleres Verfahren andere Möglichkeiten der Klärung der hebeberechtigten Gemeinde ausschließe. Antragsberechtigt sei in diesem Verfahren allerdings nicht die Finanzbehörde; insoweit habe das FG auch gegen § 86 Satz 2 Nr. 2 AO verstoßen.

20 Dass es neben dem Zuteilungs- und dem Zerlegungsverfahren kein weiteres Verfahren zur Klärung der hebeberechtigten Gemeinde gebe, ergebe sich auch aus der Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte zum Umfang der Bindungswirkung des § 184 Abs. 3 AO. Denn die Verwaltungsgerichte gingen von einer für die Beteiligten bindenden Bestimmung der hebeberechtigten Gemeinde aus, wenn in einem Gewerbesteuermessbescheid die hebeberechtigte Gemeinde unter vollständiger Anschrift genannt werde und kein Zerlegungs- oder Zuteilungsverfahren nachfolge. Es gebe somit zum Zerlegungs- und Zuteilungsverfahren *nach* der erstmaligen Übermittlung des Gewerbesteuermessbetrags an eine Gemeinde durch das Finanzamt gemäß § 184 Abs. 3 AO keine Alternative. Insbesondere verstoße die nochmalige Übermittlung des Gewerbesteuermessbescheids an eine andere Gemeinde gegen § 189 Satz 3 AO und könne --da nur informatorisch-- das Verhältnis zwischen den benachrichtigten Gemeinden nicht regeln. Denn die bisher benachrichtigte Gemeinde erfahre weder von dem Wegfall ihrer Hebeberechtigung noch von einer Änderung des Messbetrags. Eine verbindliche und einheitliche Regelung könne daher nur durch ein nachfolgendes Zuteilungs- oder Zerlegungsverfahren erfolgen. Folge ein solches Verfahren nicht nach, verbleibe es bei der Bindungswirkung der erstmaligen Mitteilung.

21 Auch nach § 31 Abs. 1 Satz 1 AO dürfe eine Mitteilung nur erfolgen, wenn der Empfänger die mitgeteilten Beträge zur Festsetzung von Abgaben benötige; das sei aber gerade nicht der Fall.

22 Die vom FG im Rahmen der Mitteilungsbefugnis nach § 184 Abs. 3, § 31 Abs. 1 Satz 1 AO vorgenommene Willkürprüfung verstoße gegen Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes sowie gegen § 184 Abs. 3, § 31 Abs. 1 Satz 1 AO. Denn die genannten Regelungen eröffneten den Finanzbehörden keinen Ermessens- oder Beurteilungsspielraum. Erlaubt seien nur Mitteilungen an diejenigen Gemeinden, deren Hebeberechtigung feststehe oder zumindest unbestritten sei, das heißt auf Basis der Gewerbesteuererklärung des Steuerpflichtigen an die dort genannte Gemeinde. Habe die Finanzbehörde Zweifel an den Angaben des Steuerpflichtigen, müsse sie diesen nachgehen und den Sachverhalt klären. Ergehe ein erklärungsgemäßer Gewerbesteuermessbescheid, bestehe insoweit kein Streit über die Steuerberechtigung, so dass der Inhalt des Gewerbesteuermessbescheids der tatsächlich oder vermeintlich

(allein) hebeberechtigten Gemeinde mitzuteilen sei. Diese erstmalige Mitteilung sei nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen änderbar, und zwar nur durch ein Zuteilungs- oder Zerlegungsverfahren.

23 Schließlich habe das FG auch § 189 Satz 3 AO falsch ausgelegt und daher im Ergebnis nicht angewendet. Diese Vorschrift sei eindeutig und könne --entgegen der Auffassung des FG-- nicht dahin ausgelegt werden, dass die darin vorgesehene Frist nicht gelte, wenn unzutreffende Angaben des Steuerpflichtigen dazu führten, dass einer nicht hebeberechtigten Gemeinde die Besteuerungsgrundlagen nicht mitgeteilt worden seien. Aus welchen Gründen eine Gemeinde übergangen worden sei, sei vielmehr unerheblich. Zudem sehe § 189 Satz 3 AO kein Antragsrecht der Finanzbehörde vor; es sei vielmehr ausschließlich Aufgabe der Gemeinde, über ihr Besteuerungsrecht zu wachen und dieses zu überprüfen. Der Zweck der Zerlegungssperre, die über § 190 Satz 2 AO auch für das Zuteilungsverfahren gelte, sei eindeutig. Die Sperre diene dem Schutz des Steuergläubigers, der innerhalb einer gegenüber der normalen Festsetzungsfrist kürzeren Frist Klarheit erlangen solle, ob ihm ein Steueranspruch zustehe oder nicht. Dies gelte auch, wenn der Steuerpflichtige zunächst keine beziehungsweise falsche Angaben gemacht habe.

24 Zudem habe das FG zahlreiche Verfahrensverstöße begangen.

25 So habe das FG zum Beispiel über ein anderes als das vom Revisionskläger formulierte Klagebegehren entschieden. Er habe ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er nicht eine Entscheidung über die Hebeberechtigung als solche erreichen wolle, sondern sich gegen die rechtswidrigen Änderungen durch das FA wende, das für die Änderungen keine Änderungsbefugnis gehabt habe. Das Klagebegehren sei also darauf gerichtet gewesen, die Änderungen rückgängig zu machen. Demgegenüber gehe das FG davon aus, dass sich das Klagebegehren darauf richte, bereits im Verfahren der Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung eine Mitteilung der Gewerbesteuermessbeträge allein an X durchzusetzen. Das FG habe nicht über die Rechtmäßigkeit der angegriffenen Änderungsbescheide entschieden, sondern darüber, ob das FA die Gewerbesteuermessbeträge an Z und Y habe mitteilen dürfen, also über die Rechtmäßigkeit einer Mitteilung nach § 184 Abs. 3 beziehungsweise § 31 Abs. 1 Satz 1 AO. Darin liege eine unzulässige Änderung des Streitgegenstands.

26 Die Ausführungen zu § 127 AO seien widersprüchlich. Unklar bleibe insbesondere, welche die verletzte Verfahrensvorschrift sei. In dem Urteil fehle auch eine Unterscheidung zwischen Zweitbescheid und wiederholender Verfügung. Zudem könne jedenfalls in den Streitjahren, in denen der Gewerbesteuermessbetrag im Änderungsbescheid niedriger festgesetzt worden sei, keine bloß wiederholende Verfügung angenommen werden.

27 Zudem habe das FG unter anderem dadurch gegen das Recht auf Gehör verstoßen, dass es das Vorbringen nicht berücksichtigt habe, wonach die Verwaltungsgerichte von einer Bindungswirkung auch der Mitteilung der hebeberechtigten Gemeinde ausgingen. Aus dem Umstand, dass das FG den Revisionskläger gerade auf die Möglichkeit der Klärung im Gewerbesteuerfestsetzungsverfahren vor den Verwaltungsgerichten verweise, ergebe sich zwar, dass das FG sich seiner Auffassung nicht angeschlossen habe, nicht aber, aus welchen Gründen dies erfolgt sei. Darin liege zugleich ein Verstoß gegen die Pflicht, das Urteil zu begründen.

28 Gleiches gelte hinsichtlich seines Vortrags dazu, dass das FA die Mitteilung der Hebeberechtigung im Streitfall als Verwaltungsakt habe erlassen wollen, das heißt ihr eine Bindungswirkung habe zukommen lassen wollen; sein diesbezüglicher Vortrag sei ebenfalls nicht berücksichtigt worden. Hätte sich das FG mit diesem Vorbringen auseinandergesetzt und wäre es zur Annahme von Verwaltungsakten gekommen, hätte es Feststellungen zum Ort der geschäftlichen Oberleitung in den Streitjahren treffen müssen.

29 Der Revisionskläger beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil, die Einspruchsentscheidungen vom 16.11.2015 und die Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2004, 2005 sowie 2008 bis 2011, jeweils vom 16.05.2013, aufzuheben sowie die Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2006 und 2007, beide vom 16.05.2013, dahin zu ändern, dass nachrichtlich als hebeberechtigte Gemeinde anstelle von "..." (Y) "..." (X) genannt wird,
hilfsweise,
auch diese Gewerbesteuermessbescheide aufzuheben.

30 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

31 Die Klägerseite bestreite selbst nicht, dass der Angabe der hebeberechtigten Gemeinde im Gewerbesteuermessbescheid, entsprechend der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), keine

Bindungswirkung zukomme. Gleichwohl werde eine Beschwer konstruiert, die sich daraus ergeben solle, dass die Verwaltungsgerichtsbarkeit auf die Angabe der hebeberechtigten Gemeinde im Gewerbesteuermessbescheid abstelle. Dabei werde übersehen, dass dieses Argument schon deshalb nicht greifen könne, weil es ansonsten auch bei der zitierten BFH-Rechtsprechung hätte zum Tragen kommen müssen. Zudem werde übersehen, dass es für eine Änderung der hebeberechtigten Gemeinde keiner Änderungsvorschrift bedürfe, weil diese Mitteilung weder Bestandteil des Gewerbesteuermessbescheids noch selbst Verwaltungsakt sei, sondern nur eine Mitteilung, die ebenso gut formlos hätte erfolgen können. Eine Änderungsvorschrift sei nur bei einer Änderung eines Verwaltungsakts nötig. Das FA habe insoweit auch keinen Verwaltungsakt erlassen wollen; spätestens mit den eindeutigen Ausführungen in der Einspruchsentscheidung sei dies klar geworden.

32 Folgte man der Argumentation der Klägerseite, hätte das FA keine Möglichkeit, eine durch falsche Angaben zum Ort von Betriebsstätten bewirkte Gewerbesteuerhinterziehung der betroffenen Gemeinde mitzuteilen.

33 Insgesamt fehle es an einer Beschwer.

Entscheidungsgründe

B.

34 I. Der Senat kann entscheiden, obwohl der Revisionskläger nicht zur mündlichen Verhandlung erschienen ist. Denn er ist ausweislich der Akten ordnungsgemäß geladen und dabei auch darauf hingewiesen worden, dass beim Ausbleiben eines Beteiligten auch ohne ihn verhandelt und entschieden werden kann (§ 91 Abs. 2, § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

35 II. Die Revision hat keinen Erfolg. Sie ist mit der Maßgabe als unbegründet zurückzuweisen, dass die Klage bereits unzulässig ist (§ 126 Abs. 2 FGO). Entgegen der Auffassung des FG fehlte dem Revisionskläger für die Klage, die auf die Aufhebung der geänderten Gewerbesteuermessbescheide für die Erhebungszeiträume 2004, 2005 sowie 2008 bis 2011 und die Änderung der in den geänderten Gewerbesteuermessbescheiden für die Erhebungszeiträume 2006 und 2007 als hebeberechtigt namentlich bezeichneten Gemeinden, hilfsweise auch auf die Aufhebung dieser Bescheide gerichtet ist, die Klagebefugnis (dazu 1.). Dadurch wird der Revisionskläger jedoch nicht rechtsschutzlos gestellt (dazu 2.). Die Sache ist entscheidungsreif; die Revision ist mit der Maßgabe als unbegründet zurückzuweisen, dass die Klage unzulässig ist (dazu 3.). Ob die vom Revisionskläger gerügten Verfahrensmängel vorliegen, kann der Senat offenlassen (dazu 4.).

36 1. a) Eine Klage ist nach § 40 Abs. 2 FGO nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsakts oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. Aus § 157 Abs. 2 AO ergibt sich, dass die Rechtsverletzung durch einen Steuerverwaltungsakt aufgrund seines Entscheidungssatzes zu beurteilen ist, soweit keine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt. Aus der Begründung oder unselbständigen Besteuerungsgrundlagen des Verwaltungsakts ist dies grundsätzlich nicht abzuleiten (z.B. BFH-Urteil vom 28.05.2020 - IV R 4/17, BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 18). Auch ein in einem Steuerbescheid enthaltener bloßer Hinweis ohne Regelungswirkung begründet danach grundsätzlich keine Beschwer.

37 b) Danach war die auf Aufhebung der angegriffenen geänderten Gewerbesteuermessbescheide für die Erhebungszeiträume 2004, 2005 sowie 2008 bis 2011 und auf Änderung der in den geänderten Gewerbesteuermessbescheiden für die Erhebungszeiträume 2006 und 2007 als hebeberechtigt bezeichneten Gemeinden, hilfsweise auch auf Aufhebung dieser Bescheide gerichtete Klage mangels Klagebefugnis unzulässig. Dabei kann dahinstehen, ob auch für die Erhebungszeiträume 2005 und 2008 bis 2011, in denen gegenüber den vorangegangenen Gewerbesteuermessbescheiden lediglich die Bezeichnung der hebeberechtigten Gemeinde geändert wurde, überhaupt angreifbare Verwaltungsakte vorliegen. Denn bei der Bezeichnung der hebeberechtigten Gemeinde in einem Gewerbesteuermessbescheid handelt es sich um einen bloßen Hinweis der Finanzbehörde ohne Regelungswirkung, durch den der Steuerpflichtige nicht beschwert ist.

38 aa) Mit der Festsetzung des Steuermessbetrags wird zwar unter anderem über die persönliche und sachliche Steuerpflicht entschieden (§ 184 Abs. 1 Satz 2 AO), nicht aber auch über die Frage der Steuerberechtigung (Hebeberechtigung). Hierfür sieht die AO mit dem Zerlegungs- und dem Zuteilungsverfahren in den §§ 185 ff., 190 AO vielmehr gesonderte Verfahren vor, in denen für die daran Beteiligten verbindlich entschieden wird, welchem Steuerberechtigten und gegebenenfalls in welchem Umfang der in einem Gewerbesteuermessbescheid festgesetzte

Gewerbesteuermessbetrag zuzuteilen ist. Beteiligte in diesen Verfahren sind neben dem Steuerpflichtigen die Steuerberechtigten, denen ein Anteil an dem Steuermessbetrag zugeteilt worden ist oder die einen Anteil beanspruchen (§ 186 AO), und damit diejenigen, die durch die Bestimmung des Steuerberechtigten rechtlich betroffen werden. Durch die Bereitstellung dieser Verfahren hat der Gesetzgeber Instrumente zur Lösung des Konflikts über die Steuerberechtigung einer Gemeinde bereitgestellt. Nachdem sowohl die Gemeinden als (potentielle) Steuerberechtigte als auch der Steuerpflichtige gemäß § 186 AO an dem Zuteilungs- beziehungsweise Zerlegungsverfahren beteiligt sind, bieten diese speziellen Verfahren auch ein ausreichendes Forum zur Klärung der konkreten materiellen Steuerberechtigung einer Kommune und ihrer daran lediglich anknüpfenden Erhebungskompetenz für die Gewerbesteuer (vgl. auch Bayerischer Verwaltungsgerichtshof --BayVGH--, Beschluss vom 25.04.2005 - 4 CE 05.690, juris, Rz 19, wenngleich als Argument für eine ausschließliche Zuständigkeit der Finanzämter für die verbindliche Feststellung der hebeberechtigten Gemeinde). Die Frage der Steuerberechtigung einer Gemeinde und damit auch deren Hebeberechtigung ist daher nach der Regelungstechnik der AO nicht Regelungsgegenstand eines Gewerbesteuermessbescheids.

39 bb) Das gilt nach Ansicht des Senats selbst dann, wenn in einem Gewerbesteuermessbescheid eine Gemeinde namentlich als hebeberechtigt bezeichnet wird. Denn die Frage der Steuerberechtigung betrifft wegen der daran anknüpfenden Hebeberechtigung nicht allein die Rechte des Steuerpflichtigen, sondern vor allem auch die der steuerberechtigten Gemeinde. Deshalb muss der Inhalt eines Gewerbesteuermessbescheids auch dieser mitgeteilt werden, um sie in die Lage zu versetzen, ihre Steuerberechtigung durch Erlass eines Gewerbesteuerbescheids umzusetzen. Die bloße namentliche Bezeichnung der hebeberechtigten Gemeinde in dem allein an den Steuerpflichtigen gerichteten Gewerbesteuermessbescheid ist dazu nicht geeignet. Dies ist auch für den Steuerpflichtigen als Adressat des Gewerbesteuermessbescheids erkennbar. Sie dient letztlich nur dazu, den Steuerpflichtigen darüber zu informieren, an wen die Mitteilung nach § 184 Abs. 3 AO, die ebenfalls keinen eigenständigen Verwaltungsakt darstellt (BFH-Urteil vom 25.11.2015 - I R 85/13, BFHE 252, 217, BStBl II 2016, 479, Rz 18), erfolgt. Hält er eine andere Gemeinde für hebeberechtigt, kann er nach § 190 Satz 1 AO den Erlass eines entsprechenden Zuteilungsbescheids beantragen.

40 Dies steht nicht im Widerspruch zur verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung zur Regelung der Hebeberechtigung (Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 30.12.1997 - 8 B 161/97, Buchholz 401.0 § 184 AO Nr. 2; Oberverwaltungsgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 25.11.2003 - 6 A 11239/03, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht - Rechtsprechungs-Report 2004, 372; jeweils noch unter Bezugnahme auf BFH-Urteil vom 14.11.1984 - I R 151/80, BFHE 142, 544, BStBl II 1985, 607; wohl auch BayVGH, Beschluss vom 25.04.2005 - 4 CE 05.690, juris, Rz 19). Soweit das BVerwG im vorgenannten Beschluss im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren von einer Regelung der Hebeberechtigung im Messbescheid ausgegangen ist, betraf dies eine besondere Fallkonstellation: Im dortigen Streitfall hatte das Finanzamt im Gewerbesteuermessbescheid die Hebeberechtigung der beklagten Gemeinde bestimmt. Nach Ansicht des BVerwG bringe der dort im Gewerbesteuermessbescheid enthaltene Hinweis, die Gewerbesteuer sei "nur an die im Gewerbesteuerbescheid bezeichnete Stelle zu zahlen", vor dem Hintergrund der "gegebenen besonderen Umstände(n)" mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, dass die beklagte Gemeinde hebeberechtigt sei. In Übereinstimmung damit geht auch der BFH davon aus, dass die Bestimmung der hebeberechtigten Gemeinde (nur) "regelmäßig" nicht Bestandteil des Gewerbesteuermessbescheids sei (BFH-Urteil vom 19.11.2003 - I R 88/02, BFHE 204, 283, BStBl II 2004, 751, unter II.4.b). Im Streitfall fehlt es jedoch an einer derartigen Bestimmung der Hebeberechtigung in den angefochtenen Gewerbesteuermessbescheiden. Zudem hat das FG keine besonderen Umstände festgestellt, insbesondere nicht die gleichzeitige Bekanntgabe der Gewerbesteuermess- und der Gewerbesteuerbescheide durch die Gemeinden. Vor diesem Hintergrund kann dahinstehen, ob die (jüngere) verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung die Rechtsprechungsänderung durch den BFH (vgl. Urteil in BFHE 204, 283, BStBl II 2004, 751, unter II.4.; Beschluss vom 09.01.2013 - IV B 64/11, Rz 3) bereits berücksichtigen konnte.

41 cc) Dementsprechend ist der Gewerbesteuermessbescheid zwar hinsichtlich des Steuermessbetrags, des maßgebenden Erhebungszeitraums und der Person des Steuerschuldners Grundlagenbescheid für einen Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid, nicht aber auch in Bezug auf die Bestimmung des Steuerberechtigten (z.B. BFH-Urteile vom 20.04.1999 - VIII R 13/97, BFHE 188, 536, BStBl II 1999, 542, unter II.A.3.b bb; vom 28.06.2000 - I R 84/98, BFHE 192, 222, BStBl II 2001, 3, unter II.A.2.b; BFH-Beschluss vom 09.01.2013 - IV B 64/11, Rz 4; Klein/Ratschow, AO, 16. Aufl., § 184 Rz 6; Saathoff in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 4 Rz 19 und § 16 Rz 13; anderer Ansicht Brandis/Heuermann/Gosch, § 16 GewStG Rz 35; Beutel in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 16 Rz 67).

42 2. Der Revisionskläger wird dadurch indes nicht rechtsschutzlos gestellt. Zwar haben sowohl Y (für die Streitjahre

2004 bis 2009) als auch Z (für die Streitjahre 2010 und 2011) einen Gewerbesteuerbescheid nebst Zinsbescheid erlassen. Ob diese Gemeinden aber zum Erlass von Gewerbesteuerbescheiden berechtigt waren, kann der Revisionskläger im Verwaltungsrechtsweg klären lassen. Das gilt selbst dann, wenn kein Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid nach § 188, § 190 AO vorliegt und ein solcher auch nicht mehr ergehen kann.

43 a) Ist ein Gewerbesteuermessbetrag zu zerlegen, da er nach Ansicht der den Gewerbesteuermessbescheid erlassenden Finanzbehörde zwischen mehreren Gemeinden aufzuteilen ist, hat die Finanzbehörde von Amts wegen ein Zerlegungsverfahren einzuleiten, an dem neben den ihrer Ansicht nach steuerberechtigten Gemeinden auch der Steuerpflichtige zu beteiligen ist (§ 188, § 186 AO) und an dessen Ende der Erlass eines Zerlegungsbescheids steht, der den Beteiligten bekanntzugeben ist, soweit sie betroffen sind (§ 188 Abs. 1 AO). Gegen diesen Bescheid steht den am Zerlegungsverfahren Beteiligten, also auch dem Steuerpflichtigen, der Rechtsweg offen (Einspruch und Klage zum Finanzgericht). Im Zerlegungsverfahren wird zwischen den daran Beteiligten abschließend darüber entschieden, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe einer Gemeinde ein Anteil an dem Steuermessbetrag zusteht. Der Zerlegungsbescheid ist hinsichtlich der Steuerberechtigung damit Grundlagenbescheid für den Gewerbesteuerbescheid. Ungeachtet einer Mitteilung der Finanzbehörde kann danach eine Gemeinde einen Gewerbesteuerbescheid nur hinsichtlich des Anteils erlassen, der ihr durch den Zerlegungsbescheid zugeteilt wurde. Nicht die Mitteilung des Finanzamts berechtigt die Gemeinde in diesem Fall zum Erlass des Gewerbesteuerbescheids, sondern nur der sie insoweit bindende Zerlegungsbescheid.

44 Einwendungen gegen Regelungen in einem Grundlagenbescheid können zwar nicht mit Erfolg mit Rechtsbehelfen gegen den Folgebescheid geltend gemacht werden (vgl. § 351 Abs. 2 AO, der nach § 1 Abs. 2 Nr. 7 AO für die Gewerbesteuer gilt, soweit ihre Verwaltung den Gemeinden übertragen worden ist; § 42 FGO). Im Verfahren gegen den Folgebescheid kann der Steuerpflichtige aber geltend machen, dass kein wirksamer Grundlagenbescheid für den angegriffenen Folgebescheid vorliegt. In einem Verfahren gegen den Gewerbesteuerbescheid muss das Verwaltungsgericht daher prüfen, ob ein wirksamer Zerlegungsbescheid vorliegt, der der den Gewerbesteuerbescheid erlassenden Gemeinde den darin zugrunde gelegten Gewerbesteuermessbetrag zuteilt. Fehlt ein solcher Bescheid, muss es den Gewerbesteuerbescheid aufheben.

45 b) Ist ein Gewerbesteuermessbetrag nicht zu zerlegen, weil er nach Ansicht der den Gewerbesteuermessbescheid erlassenden Finanzbehörde in voller Höhe einem Steuerberechtigten zuzuteilen ist, und ist für diese Finanzbehörde auch nicht ersichtlich, dass Streit darüber besteht, welchem Steuerberechtigten der Steuermessbetrag zusteht, unterbleibt zwar zunächst der Erlass eines Bescheids, in dem über die Steuerberechtigung der von der Finanzbehörde als hebeberechtigt angesehenen Gemeinde verbindlich entschieden wird. Vielmehr ist diese Gemeinde zunächst aufgrund einer entsprechenden Mitteilung der Finanzbehörde nach § 184 Abs. 3 AO für den Erlass eines Gewerbesteuerbescheids zuständig.

46 Auch in diesem Fall ist der Steuerpflichtige allerdings nicht rechtsschutzlos gestellt. Hält er eine andere Gemeinde für steuerberechtigt, kann er nach § 190 AO einen Antrag auf Erlass eines Zuteilungsbescheids stellen. In dem sich anschließenden Zuteilungsverfahren wird sodann durch Zuteilungsbescheid verbindlich darüber entschieden, welche Gemeinde steuerberechtigt ist. Auch gegen diesen Bescheid stehen unter anderem dem Steuerpflichtigen die Rechtsbehelfe des Einspruchs und der Klage (zum Finanzgericht) offen. Selbst wenn danach eine Gemeinde zunächst aufgrund einer Mitteilung der Finanzbehörde nach § 184 Abs. 3 AO einen Gewerbesteuerbescheid erlassen hat, wird ihre Steuerberechtigung nicht durch diese Mitteilung, sondern erst im anschließenden Zuteilungsverfahren geklärt. Der in diesem Verfahren ergangene Zuteilungsbescheid stellt insoweit hinsichtlich der Steuerberechtigung den Grundlagenbescheid für den Gewerbesteuerbescheid dar. Nur die Gemeinde, die im Zuteilungsbescheid als Steuerberechtigte bezeichnet wird, ist zum Erlass eines Gewerbesteuerbescheids berechtigt. Eine darin nicht als steuerberechtigt genannte Gemeinde muss daher einen bereits erlassenen Gewerbesteuerbescheid unabhängig davon aufheben, ob die Finanzbehörde ihr den Inhalt des Gewerbesteuermessbescheids zuvor nach § 184 Abs. 3 AO mitgeteilt hatte (vgl. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 4 AO). Kommt die Gemeinde dieser Verpflichtung nicht nach, steht dem Steuerpflichtigen insoweit der Weg zu den Verwaltungsgerichten offen.

47 c) Ausreichenden Rechtsschutz vor den Verwaltungsgerichten erhält ein Steuerpflichtiger gegen einen seiner Ansicht nach von einer nicht hebeberechtigten Gemeinde erlassenen Gewerbesteuerbescheid aber auch dann, wenn ein Grundlagenbescheid in Form eines Zuteilungs- oder Zerlegungsbescheids nicht vorliegt und ein solcher Bescheid auch nicht mehr ergehen kann, etwa weil die sogenannte Zerlegungs- beziehungsweise Zuteilungssperre des § 189 Satz 3 AO greift.

48 aa) Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Bestimmung der hebeberechtigten Gemeinde --wie ausgeführt-- regelmäßig nicht Bestandteil des Gewerbesteuermessbescheids. Als materiell-rechtliche Voraussetzung ist sie vielmehr eigenständig beim Erlass des Gewerbesteuerbescheids zu prüfen. Anders verhält es sich nur, wenn ein Zuteilungs- oder Zerlegungsbescheid nach § 190 beziehungsweise § 188 AO vorliegt (BFH-Urteile in BFHE 188, 536, BStBl II 1999, 542, unter II.A.3.b bb; in BFHE 204, 283, BStBl II 2004, 751, unter II.4.b; BFH-Beschluss vom 09.01.2013 - IV B 64/11, Rz 3). Fehlt ein solcher Bescheid und kann er auch nicht mehr ergehen, erlangt der Steuerpflichtige Rechtsschutz, indem er den Gewerbesteuerbescheid anficht und die fehlende Hebeberechtigung der den Bescheid erlassenden Kommune rügt.

49 bb) Daran ändert sich grundsätzlich nichts, wenn der Gewerbesteuerbescheid der Kommune --wie im Streitfall-- auf einem geänderten Gewerbesteuermessbescheid beruht, in dem das Finanzamt die hebeberechtigte Gemeinde "ausgetauscht" hat. Es kann dahinstehen, ob in einem solchen Fall überhaupt ein angreifbarer Verwaltungsakt vorliegt und ob sich ein derartiger Bescheid als rechtmäßig darstellt (vgl. dazu FG München, Urteil vom 30.01.2023 - 7 K 2200/18, Rz 41, Revision anhängig unter III R 6/23). Rechtsschutz erlangt der Steuerpflichtige jedenfalls nicht durch Anfechtung des Gewerbesteuermessbescheids, vielmehr muss er sich auch dann gegen den Gewerbesteuerbescheid der Kommune wenden. Die Rechtswidrigkeit oder Fehlerhaftigkeit einer Maßnahme der Verwaltung kann nicht generell, sondern nur unter den einschränkenden Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 FGO geltend gemacht werden (BFH-Urteil in BFHE 252, 217, BStBl II 2016, 479, Rz 20, zur Mitteilung nach § 184 Abs. 3 AO).

50 d) Damit stellt sich der Rechtsschutz im Hinblick auf die Bestimmung der hebeberechtigten Gemeinde im Verfahren zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags beziehungsweise der Gewerbesteuer im Ergebnis wie folgt dar: Erlässt das Finanzamt einen Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid, wird darin die Frage der Hebeberechtigung verbindlich geklärt. Der Steuerpflichtige kann die Bescheide mit Einspruch und (finanzgerichtlicher) Klage anfechten. Die Regelung im Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid entfaltet Bindungswirkung für den Gewerbesteuerbescheid. Wird hingegen kein Zerlegungs- oder Zuteilungsverfahren durchgeführt, wird die in der Mitteilung nach § 184 Abs. 3 AO genannte Kommune regelmäßig den Gewerbesteuerbescheid erlassen. Im Rahmen der Anfechtung dieses Bescheids kann der Steuerpflichtige dann geltend machen, nicht die den Bescheid erlassende Kommune, sondern eine andere sei hebeberechtigt. Danach haben die Verwaltungsgerichte im Verfahren gegen den Gewerbesteuerbescheid die Bestimmung des Steuergläubigers, also der hebeberechtigten Gemeinde, zu prüfen, wenn diese nicht Gegenstand eines Zuteilungs- oder Zerlegungsverfahrens war (BFH-Beschluss vom 09.01.2013 - IV B 64/11, Rz 3, unter Bezugnahme auf BFH-Urteil in BFHE 204, 283, BStBl II 2004, 751, unter II.4.b; Frotscher in Schwarz/Pahlke/Keß, AO, § 184 Rz 10, 17, 20; Pahlke in Schwarz/Pahlke/Keß, AO, § 190 Rz 1; Klein/Ratschow, AO, 16. Aufl., § 184 Rz 6; Brandis/Heuermann/Gosch, § 4 GewStG Rz 12; de Hesselle in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 14 Rz 24; Hidien in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand 136. Lfg. 02.2023 § 4 GewStG Rz 32; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 184 AO Rz 35). Die Rechtsprechung des BVerwG steht dem nicht entgegen.

51 Zwar hat dies zur Konsequenz, dass das Finanzamt (und nachfolgend das Finanzgericht) über die Frage der Hebeberechtigung nur dann entscheiden kann, wenn ein Zuteilungs- oder Zerlegungsverfahren durchgeführt wird; anderenfalls wird die hebeberechtigte Gemeinde im Gewerbesteuerbescheid der Kommune bestimmt (und gegebenenfalls nachfolgend durch das Verwaltungsgericht überprüft). Diese (etwaige) Zuständigkeits- und Rechtswegspaltung ist jedoch angesichts der dargestellten Systematik des (zweistufigen) Verfahrens der Gewerbesteuererhebung und der beschriebenen Kompetenzverteilung, die eine Zusammenarbeit zwischen den kommunalen und den staatlichen Behörden erfordert (BFH-Urteil in BFHE 252, 217, BStBl II 2016, 479, Rz 18), hinzunehmen (anders wohl BayVGH, Beschluss vom 25.04.2005 - 4 CE 05.690, juris, Rz 19). Wollte der Gesetzgeber die Sachnähe der Finanzbehörde nutzen und ihr die verbindliche Bestimmung der hebeberechtigten Gemeinde in jedem Fall zuweisen, wäre eine entsprechende gesetzliche Regelung erforderlich.

52 e) Der Revisionskläger wendet in diesem Zusammenhang ohne Erfolg ein, § 174 AO erlaube in Fällen wie dem vorliegenden --sollte es zu einer verwaltungsgerichtlichen Bestätigung der Hebeberechtigung der beklagten Gemeinde kommen-- nicht die Aufhebung des von der nicht hebeberechtigten Gemeinde erlassenen Gewerbesteuerbescheids, so dass es zu einer Doppelbelastung mit Gewerbesteuer kommen könne.

53 Hat eine Gemeinde auf der Grundlage der Mitteilung der Finanzbehörde nach § 184 Abs. 3 AO einen Gewerbesteuerbescheid erlassen und wird später --außerhalb der Frist des § 190 Satz 2 i.V.m. § 189 Satz 3 AO-- ein weiterer Gewerbesteuerbescheid für denselben Erhebungszeitraum von einer anderen Gemeinde erlassen, kann der Steuerpflichtige letzteren Bescheid vor dem Verwaltungsgericht anfechten und die fehlende Hebeberechtigung

rügen. Das Verwaltungsgericht hat dann die Möglichkeit, die zuerst genannte Gemeinde nach § 65 der Verwaltungsgerichtsordnung zum Klageverfahren beizuladen, um die Rechtskraft der auch ihre Rechte berührenden gerichtlichen Entscheidung auf diese Gemeinde zu erstrecken.

54 Stellt das Verwaltungsgericht die Hebeberechtigung der beklagten Gemeinde fest, wird die (beigeladene) andere Gemeinde ihren Gewerbesteuerbescheid auf Antrag des Steuerpflichtigen nach § 174 Abs. 1 i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 4 AO aufheben müssen. Dies hat die Vorinstanz zu Recht angenommen. Die Norm ermöglicht die (antragsgemäße) Aufhebung des fehlerhaften Steuerbescheids, wenn ein bestimmter Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden zuungunsten eines (oder mehrerer) Steuerpflichtigen berücksichtigt worden ist, obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen. Ein derartiger positiver Widerstreit kann auch in den Fällen der sogenannten Zuständigkeitskollision vorliegen, wenn gegenüber einem Steuerpflichtigen wegen eines bestimmten Sachverhalts von mehreren Finanzbehörden eine Rechtsfolge bestimmt wird. Dies betrifft etwa die Veranlagung eines Steuerpflichtigen zur Einkommensteuer für den nämlichen Veranlagungszeitraum durch verschiedene Finanzämter (Loose in Tipke/Kruse, § 174 AO Rz 3, 17; Frotscher in Schwarz/Pahlke/Keß, AO, § 174 Rz 23).

55 Entsprechendes gilt für Gewerbesteuerbescheide, die verschiedene --vermeintlich hebeberechtigte-- Gemeinden für denselben Gewerbebetrieb und denselben Erhebungszeitraum erlassen. Dass beide Gemeinden um die Hebeberechtigung streiten und eigene wirtschaftliche Interessen verfolgen sowie an dem die Gewerbesteuerfestsetzung betreffenden Klageverfahren beteiligt sind, steht dem nicht entgegen. Entgegen der Ansicht des Revisionsklägers scheitert die Anwendung des § 174 Abs. 1 AO auch nicht am Vorliegen eines "bestimmten Sachverhalts". Dieses Tatbestandsmerkmal, verstanden als der einzelne Lebensvorgang, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft (z.B. BFH-Urteil vom 19.08.2015 - X R 50/13, BFHE 251, 389, BStBl II 2017, 15, Rz 20), liegt in dem Betreiben eines stehenden Gewerbebetriebs im Inland (Steuergegenstand, § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Hingegen kommt es auf das Unterhalten von (Geschäftsleitungs-)Betriebsstätten zur Ausübung des stehenden Gewerbes in verschiedenen Gemeinden (§ 4 Abs. 1 Satz 2 GewStG) in diesem Zusammenhang nicht an.

56 3. Ausgehend von den dargestellten Rechtsgrundsätzen hätte das FG die Klage bereits mangels Klagebefugnis (§ 40 Abs. 2 FGO) als unzulässig abweisen müssen; damit kann dahinstehen, ob die Klage, soweit sie die Erhebungszeiträume 2010 und 2011 betrifft, auch schon mangels Beschwer unzulässig war, weil der Hebesatz der Gemeinde Z in diesen Jahren niedriger war als der der Gemeinde X (vgl. BFH-Urteil in BFHE 204, 283, BStBl II 2004, 751, unter II.4.b, am Ende). Die Sache ist entscheidungsreif. Hat das FG durch klageabweisendes Sachurteil entschieden, obwohl es die Klage durch Prozessurteil hätte abweisen müssen, ist das Urteil nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht aufzuheben, sondern die Revision mit der Maßgabe als unbegründet zurückzuweisen, dass die Klage unzulässig ist (z.B. BFH-Urteil vom 23.01.2020 - IV R 48/16, Rz 37).

57 4. Ob die vom Revisionskläger gerügten Verfahrensmängel vorliegen, kann der Senat offenlassen. Da die Klage bereits unzulässig ist, erweist sich die Klageabweisung jedenfalls aus anderen Gründen als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO, vgl. BFH-Beschluss vom 07.07.2017 - V B 168/16, Rz 20 f.; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 126 Rz 9).

58 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de